



# L'autonomie de la comptabilité publique de l'Etat français passe-t-elle par la définition d'un cadre conceptuel ?

Evelyne Lande

## ► To cite this version:

Evelyne Lande. L'autonomie de la comptabilité publique de l'Etat français passe-t-elle par la définition d'un cadre conceptuel ?. Normes et Mondialisation, May 2004, Orléans, France. pp.CD-Rom. halshs-00594002

**HAL Id: halshs-00594002**

**<https://shs.hal.science/halshs-00594002>**

Submitted on 18 May 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# L'AUTONOMIE DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE DE L'ETAT FRANÇAIS PASSE-T-ELLE PAR LA DEFINITION D'UN CADRE CONCEPTUEL ?

*Evelyne Lande*

*Professeur des Universités, IAE de Poitiers, BP639, 20 Rue Guillaume VII Le Troubadour,  
86022 Poitiers Cedex*

*Tél. 06.61.97.58.10, Mél. elande@iae.univ-poitiers.fr*

## **Résumé**

Cet article s'intéresse aux déterminants influençant le cadre conceptuel de l'Etat et tente de répondre à trois interrogations :

1. Le cadre conceptuel est-il un moyen pour rendre autonome la comptabilité de l'Etat ?
2. Ou bien cette adoption s'apparente-t-elle à un comportement de mimétisme des instances de normalisation françaises sur celles de l'IFAC-PSC ?
3. Ou encore est-ce un moyen utilisé pour influencer les débats au sein de l'IFAC en acquérant une légitimité de forme ?

L'analyse du cadre conceptuel français pour l'Etat permet de conclure que la démarche française est certes influencée par les cadres internationaux préexistants mais que des contraintes plus fortes s'exercent en premier lieu qui ont trait au cadre législatif de la comptabilité française et à la nécessité d'alimenter la comptabilité nationale avec des informations compatibles avec le référentiel du SEC95.

Il apparaît aussi que l'utilisation d'un cadre conceptuel permet aux normalisateurs français de rendre légitime leur discours au sein de l'IFAC.

Enfin, dernier élément mais qui constitue à ce stade plus une spéculation, la certification des comptes de l'Etat amène ce dernier à se prémunir contre certaines critiques en précisant le contenu de son référentiel et donc des principes qu'il doit suivre.

Mots clés :

Normes, normalisation, Etat, secteur public, cadre comptable conceptuel.

## **Abstract**

*This article is concerned with the factors influencing the State's conceptual framework and aims to answer the following questions:*

1. *Is the conceptual framework a means for making French national accounting autonomous?*
2. *Or, is this adoption by the French standardization bodies a form of mimicry of the IFAC-PSC?*
3. *Or instead, is this a means of influencing the debates within the IFAC by acquiring a structure-based legitimacy?*

*An analysis of the French conceptual framework for the State allows us to conclude that while the French approach is certainly influenced by pre-existing international frameworks, there are stronger constraints related to the legislative framework of French accounting and to the necessity of supplementing national accounting with accounting information compatible with the SEC95 pronouncements.*

*Also, the use of a conceptual framework, it appears, allows French standard-setters to legitimise their speech within the IFAC.*

*Finally, it is speculated that the certification of State accounts leads the State to protect itself from certain criticisms by specifying the contents of its pronouncements and, thus, the principles that it must follow.*

*Keywords:*

*Standards, standardisation, public sector, accounting framework*

Suite à la loi organique relative aux lois de finances – LOLF – du 1<sup>er</sup> août 2001<sup>1</sup>, l'Etat français s'est lancé dans une vaste réforme de son système d'information comptable et financier. En effet, la LOLF dans son article 27 exige la tenue de trois systèmes comptables : une comptabilité budgétaire, une comptabilité générale ou financière et une comptabilité de gestion ou de coût.

---

<sup>1</sup> Loi organique n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances.

Article 27 : « l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

La grande innovation de cet article 27 est liée à la reconnaissance des trois dimensions de la comptabilité (budgétaire, financière et de gestion) alors même que la comptabilité publique française se caractérisait jusqu'à présent par la prédominance du système budgétaire : la comptabilité publique était régie par les règles budgétaires et la comptabilité financière avait pour finalité de vérifier si les montants budgétés n'avaient pas été dépassés. Il était ainsi symptomatique de noter que les états comptables financiers s'intitulaient « compte-rendu de l'exécution budgétaire ».

Cette reconnaissance des trois dimensions de la comptabilité s'est également accompagnée d'une autre « révolution » : l'affirmation de principes de comptabilité financière autonomes par rapport aux principes budgétaires. Ainsi, la comptabilité budgétaire fait référence à un système de caisse modifié selon la nomenclature de l'IFAC<sup>2</sup> (système fondé sur les encaissements et décaissements avec une période complémentaire en fin d'année pour le rattachement des dépenses et des produits) ; tandis que la comptabilité financière, toujours selon la classification de l'IFAC, fait référence à un système de comptabilité d'engagement très proche de celui en vigueur dans les entreprises. Ainsi l'article 28 précise que la comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires est fondée sur les encaissements et les paiements. Le rattachement à l'exercice budgétaire est donc effectué sur une base de caisse avec une possibilité d'extension lors d'une période complémentaire ne pouvant excéder vingt jours. Alors que l'article 30 précise que « la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ».

**Tableau 1 – Les trois systèmes comptables de l'Etat**

Type de comptabilité	Comptabilité budgétaire	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Finalité	Autorisation des engagements et des crédits de paiement	Mesure et évaluation du patrimoine et des engagements	Mesure des coûts
Système comptable	Comptabilité de caisse modifiée	Comptabilité d'engagement (de type comptabilité des entreprises)	Dérivé de la comptabilité financière
Principes encadrant le système comptable	Principes budgétaires (équilibre, annualité...)	Principes en cours de définition par le Comité des normes	N/A

<sup>2</sup> International Federation of Accountants. Dans cet article il est plus exactement fait référence aux travaux du Comité secteur public de l'IFAC.

Enfin, dernière innovation majeure, l'article 27 indique que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » et l'article 58 ajoute que la Cour des comptes procède à « la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat ». Il s'agit d'une innovation majeure car, même si les comptes de l'Etat étaient déjà contrôlés par la Cour des comptes, cette dernière ne s'engageait pas de manière formelle à travers une certification des comptes de l'Etat.

La reconnaissance d'une comptabilité financière autonome dans ses principes par rapport à la comptabilité budgétaire et la nécessité de certifier cette comptabilité financière, ont conduit à créer un Comité des normes chargé de définir les principes comptables et les modalités de comptabilisation propre à la comptabilité de l'Etat<sup>3</sup>. Néanmoins, de manière concomitante, ce Comité a éprouvé le besoin de définir un cadre conceptuel. Si la pratique des cadres conceptuels est bien ancrée dans les pays anglo-saxons, elle ne l'était pas jusqu'à présent en France. On peut donc se demander :

- (1) Si l'avènement d'un cadre conceptuel pour la comptabilité publique française est un moyen d'affirmer l'autonomie de la comptabilité financière par rapport à la comptabilité budgétaire en lui donnant une assise conceptuelle et une reconnaissance publique ;
- (2) ou de manière plus prosaïque, si la France n'a pas adopté un comportement de mimétisme afin de ne pas être marginalisée par rapport aux réflexions en cours au sein du comité secteur public de l'IFAC ;
- (3) ou à l'inverse si elle a adopté un cadre conceptuel pour qu'elle puisse influencer les débats menés au sein de l'IFAC à travers des propositions plus innovantes mais reprenant un cadre et un formalisme lui donnant une reconnaissance de fait (voir en ce sens l'analyse faite par Carpenter & Feroz (2001) sur l'adoption d'un référentiel normatif par quatre Etats américains et les différentes stratégies menées par ces Etats).

Pour répondre à ces interrogations, nous nous proposons de comparer le contenu du cadre conceptuel servant de référence aux travaux du comité secteur public de l'IFAC (cadre de l'IASB) et celui du cadre en cours d'adoption par le Comité des normes<sup>4</sup> : le cadre français apporte-t-il un éclairage différent ou bien reproduit-il à l'identique le cadre de l'IASB ? La comparaison sera menée en deux temps :

- d'abord, sur la forme (section 1)
- ensuite, sur trois éléments clés : la finalité, les utilisateurs et les principes (section 2)

---

<sup>3</sup> « Ces normes serviront de référentiel pour la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes à partir de 2006. A ce titre, le juge des comptes a participé aux discussions » p.4, MODERFIE, 21/01/2004, *De nouvelles normes comptables pour l'Etat*.

<sup>4</sup> La version définitive n'est pas encore arrêtée par le Comité des normes. Elle devra ensuite être approuvée par le Conseil National de la Comptabilité qui validera leur conformité aux principes généraux de la comptabilité. Les normes feront ensuite l'objet d'arrêtés par les ministères des finances et du budget. Cet article se fonde sur la version du 12 janvier 2004 du cadre conceptuel et des normes associées, cette version ne comporte pas de numéros de paragraphes permettant de rapporter aisément les parties citées et la pagination n'étant pas non plus définitive, il n'est pas possible d'affecter des numéros de pages.

Au vu des différences, nous serons obligés de revenir sur les objectifs des états financiers (section 3)

# **1 Comparaison de la forme des cadres conceptuels international et français**

Après avoir justifié le choix de la comparaison du cadre conceptuel français avec celui de l'IFAC, nous procéderons à une analyse comparative du contenu des cadres sur le plan formel et des normes élaborées.

## **1.1 La pratique des cadres conceptuels dans le secteur public**

Plusieurs référentiels pour le secteur public ont été élaborés par des organismes de normalisation nationaux. C'est le cas, par exemple, de celui du FASAB (*Federal Accounting Standards Advisory Board* – [www.fasab.org](http://www.fasab.org)) ou encore de celui du GASB (*Governmental Accounting Standards Board* – [www.gasb.org](http://www.gasb.org)) aux Etats-Unis. D'une manière générale, les pays d'influence anglo-saxonne (Canada, Nouvelle-Zélande, Australie en particulier) ont mis en place à la fois des cadres conceptuels pour la comptabilité des entreprises du secteur privé et pour les entités du secteur public (voir aussi LAMIGOU Ch., 1990).

Au niveau international, les normes comptables élaborées par l'IASB<sup>5</sup> sont dédiées aux organismes privés<sup>6</sup> et le comité secteur public de l'IFAC se charge d'adapter au secteur public les normes IAS/IFRS établis par l'IASB :

« (...) Le comité développe un jeu de normes comptables pour le secteur public du monde entier. Initialement, ces normes (IPSAS<sup>7</sup>) seront développées en adaptant au contexte du secteur public les IAS établis par l'IASB. (...) Le comité essaye, à chaque fois que cela est possible, de maintenir le traitement comptable et le texte original des IAS sauf s'il y a des problématiques spécifiques qui nécessitent un traitement distinct. Dans la suite de son programme de travail, le comité a aussi l'intention de développer des IPSAS qui traitent de problèmes spécifiques au secteur public qui sont traitées de manière trop générale au sein du référentiel existant ou pour lesquels il n'existe pas de normes développées par l'IASB. C'est le cas par exemple (...) de la question de la reconnaissance des impôts et taxes » (IFAC, 2003, p.18).

Ainsi, le comité secteur public de l'IFAC, bien qu'il développe un référentiel de normes comptables propres au secteur public, n'a pas jugé nécessaire de modifier le cadre conceptuel de l'IASB qu'il reprend à son compte<sup>8</sup> :

---

<sup>5</sup> L'IASC est devenu l'IASB en 2001, mais à ce jour le cadre conceptuel n'a pas été révisé et fait toujours référence à l'IASC. C'est pourquoi, dans la suite du document il est fait référence soit à l'IASB soit à l'IASC.

<sup>6</sup> L'IASB ne compte pas à ce jour élaborer un référentiel spécifique aux entités à but non lucratif au sens large, donc y compris le secteur public.

<sup>7</sup> *International Public Sector Accounting Standards*.

<sup>8</sup> L'IFAC PSC a travaillé sur une adaptation du cadre conceptuel de l'IFAC dans une étude (voir IFAC, 1993, Study 2) qui n'a toutefois pas fait l'objet d'une transformation en cadre conceptuel.

« Comme la plupart des IPSAS font référence aux IAS, *‘le cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers’* de l’IASB est pertinent pour les utilisateurs des IPSAS » (IFAC, 2003, p.18).

On peut également noter qu’au niveau international, il est fait de plus en plus systématiquement référence aux travaux de l’IFAC et à son référentiel de normes comptables. Ainsi, le cadre conceptuel français mentionne explicitement que la réforme comptable de l’Etat s’inscrit « dans la perspective des travaux de normalisation internationale auxquels elle participe activement. Le présent cadre conceptuel est donc conçu par référence privilégiée aux trois standards suivants :

- le plan comptable général et les règlements du CRC en vigueur en France ;
- le référentiel, en cours de développement, élaboré par le Comité Secteur Public de l’IFAC ;
- le référentiel de l’IASB ».

De prime abord, il semble que la définition du cadre conceptuel français est bien liée aux travaux menés au niveau international. Est-ce pour autant un comportement de mimétisme ou bien un moyen utilisé pour légitimer la position française et ainsi influencer et faire avancer les débats au sein de l’IFAC ? La volonté affirmée d’une participation active de l’Etat français aux travaux de normalisation au niveau international fait plutôt pencher pour la deuxième solution à ce stade.

## 1.2 Le contenu des cadres conceptuels français et IASB

Le cadre conceptuel français se compose de trois grandes parties : les objectifs génériques assignés au cadre conceptuel, la finalité des états financiers et la liste des principes et règles qui encadreront les futures normes.

**Tableau 2 – Les rubriques du cadre conceptuel français**

I -	OBJECTIFS DU CADRE CONCEPTUEL ET DESTINATAIRES DE LA COMPTABILITÉ DE L’ÉTAT
II -	OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS
	II.1 - Le patrimoine, la situation financière, la situation nette, les engagements
	II.2 - Le résultat
	II.3 - L’articulation avec le budget et les relations avec la comptabilité nationale
	II.4 – La mesure des coûts et de la performance
	II.5 - La structure et l’interprétation des états financiers
III -	CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES DE LA COMPTABILITÉ DE L’ÉTAT
	III.1 - Les principes comptables
	III.2 - Le périmètre, le champ de la comptabilité et le patrimoine
	III.3 - Les principaux concepts
	III.4 - Les règles de comptabilisation
	III.5 - Les règles d’évaluation

D’un point de vue formel, ces parties recoupent celles couvertes par le cadre de l’IASB. On constate une hiérarchie similaire : une présentation générale sur les objectifs du cadre

comptable, une présentation des objectifs d'information assignés aux états financiers et la présentation de caractéristiques. Néanmoins, le cadre français procède à des regroupements. Par exemple, les règles de comptabilisation et d'évaluation sont incluses dans les « caractéristiques générales » pour le cadre français alors qu'elles font l'objet d'une rubrique spécifique au niveau du cadre de l'IASB.

**Tableau 3 – Le cadre de l'IASB**

I -	INTRODUCTION (objectif et statut, champ d'application, les utilisateurs et leurs besoins)
II -	OBJECTIF DES ETATS FINANCIERS
III -	HYPOTHESES DE BASE
	III.2. Comptabilité d'engagement
	III.2. Continuité d'exploitation
IV -	CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS
	IV.1. Intelligibilité
	IV.2. Fiabilité
	IV.3. Comparabilité
	IV.4. Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable
	IV.5. Image fidèle / Présentation fidèle
V -	ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS
VI -	COMPTABILISATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS
VII -	EVALUATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS
VIII -	CONCEPT DE CAPITAL

Cette analyse de la forme ne permet pas de conclure que la France a adopté un comportement de mimétisme. Au contraire, il semble que lorsque cela lui a semblé opportun, elle a procédé à des regroupements ou bien a éludé certaines notions comme le concept de capital qui est seulement abordé pour indiquer qu'il n'est pas applicable à l'Etat français (voir infra, partie 3).

### **1.3 Les normes déduites du cadre conceptuel**

Un des objectifs majeurs d'un cadre conceptuel est de servir de guide pour l'élaboration des normes futures. Toujours dans le but de savoir si l'adoption d'un cadre conceptuel résulte d'un comportement de mimétisme, il est intéressant de regarder les normes qui ont été établies à partir du cadre conceptuel. L'objectif n'est pas de faire une analyse exhaustive de ces normes (cela ne serait guère possible dans le cadre d'un article).

Au niveau français, la MODERFIE (groupe de réflexion en charge de l'élaboration du cadre conceptuel et des normes comptables dérivées) mentionne que « le recueil des normes comptables couvre l'intégralité du champ de la comptabilité de l'Etat. Si, dans un domaine, l'action publique ne présente par une particularité par rapport à la sphère privée, les normes retenues sont celles de la comptabilité d'entreprise. C'est le cas pour la dette, les opérations de trésorerie, les charges et produits. A l'inverse, pour des cas propres à l'Etat, tels que les perceptions d'impôts ou les octrois de subventions, des normes spécifiques ont été créées.

Enfin, les règles de la comptabilité d'entreprise ont été modifiées lorsqu'elles n'étaient pas adaptées aux besoins de l'Etat ou non applicables » (MODERFIE, 2004, p.2).

A ce jour, les treize normes recouvrent les principaux postes de charges et de produits (normes 2 à 4), d'actif et de passif (normes 5 à 13) et la présentation des états financiers (norme 1)

**Tableau 4 – Les normes comptables du référentiel français**

n°	Intitulé de la norme
1	<b>Les états financiers</b>
	<b>Le compte de résultat</b>
2	Les charges
3	Les produits régaliens
4	Les produits de fonctionnement, d'intervention et financiers
	<b>L'actif</b>
5	Les immobilisations incorporelles
6	Les immobilisations corporelles
7	Les immobilisations financières
8	Les stocks
9	Les créances de l'actif circulant
10	Les opérations de trésorerie
	<b>Le passif</b>
11	La dette financière
12	Les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs
13	Les engagements à mentionner dans l'annexe

A titre de comparaison, les normes IPSAS semblent de prime abord plus complètes avec 20 normes. Néanmoins, outre le fait que les normes IPSAS et françaises n'ont pas le même découpage (par exemple, les normes IPSAS 1 et 2 recouvrent le champ de la norme 1 de l'Etat), les IPSAS ont jusqu'à présent transposé les IAS et commencent juste à aborder les normes spécifiques au secteur public. Ainsi, il existe une norme française sur les produits régaliens tandis qu'au niveau de l'IFAC cette norme est en cours d'élaboration avec une invitation à commentaire pour le 30 juin 2004 (IFAC, 2004).

**Tableau 5 – Les normes du référentiel IPSAS**

IPSAS 1 – Présentation des états financiers
IPSAS 2 – Tableau des flux de trésorerie
IPSAS 3 – Excédent net ou déficit de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables
IPSAS 4 – Effets des variations de cours des monnaies étrangères
IPSAS 5 – Coûts d'emprunts
IPSAS 6 – Etats financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées
IPSAS 7 – Comptabilisation des participations dans les entités associées
IPSAS 8 – Information financière relative aux participations dans les co-entités
IPSAS 9 – Produits des opérations d'échange
IPSAS 10 – Information financière dans les économies hyper-inflationnistes
IPSAS 11 – Contrats de constructions



IPSAS 12 – Stocks
IPSAS 13 – Locations
IPSAS 14 – Evénements survenant après la date de clôture
IPSAS 15 - Instruments financiers : information et présentation
IPSAS 16 - Immeubles de placement
IPSAS 17 - Immobilisations corporelles
IPSAS 18 – Information sectorielle
IPSAS 19 – Provisions, passifs et actifs éventuels
IPSAS 20 – Information relative aux parties liées

\* \* \*

En conclusion de cette première section, on peut avancer que la tentative française de définir un cadre conceptuel pour l'Etat est historiquement et culturellement très surprenante. On pourrait alors invoquer un comportement de mimétisme au sens de Weber (1924) qui s'expliquerait par la présence de variables déterministes justifiant toute évolution. Néanmoins, cette position est peu satisfaisante. En effet, l'aspect déterministe implique d'une part la négation du libre arbitre des acteurs du système (ce qui ne semble pas être le cas ici) et d'autre part n'explique pas toutefois pourquoi il y a eu cette évolution.

Si l'on rejette le mimétisme aveugle et la posture déterministe, on peut alors se demander si l'adoption d'un cadre conceptuel est un moyen utilisé pour légitimer la position du normalisateur français vis-à-vis des travaux menés au niveau international, ces travaux servant de plus en plus de référence ou tout au moins d'étalon de mesure. Ainsi, Meyer et Rowan (1977), Di Maggio & Powell (1983), Scott (2001) relèvent que la structure du vocabulaire des organisations (dans le cas présent le cadre conceptuel, les normes, les règles, les fonctions du comptable public et du gestionnaire, l'organisation interne de la DGCP...), sont des guides qui reflètent les prescriptions d'un environnement institutionnel plus large et lui donne par là-même une légitimité acquise par isomorphisme. De fait, le Comité des normes expose que cette démarche s'appuie sur les travaux antérieurs existants et dans certains cas on note qu'ils ont influencé le cadre, notamment sur les principes ou caractéristiques de base des états financiers (voir section 2).

Malgré tout, cet isomorphisme permettant de donner une légitimité à l'action entreprise par le normalisateur, n'implique pas une reprise strictement rigoureuse du cadre conceptuel international. Au contraire, il ressort de l'analyse formelle une certaine originalité dans la démarche qui s'explique aussi par l'inadéquation du cadre de l'IASB pour le secteur public.

## **2 Analyse des trois éléments clés des cadres conceptuels : la finalité, les utilisateurs et les principes**

Dans cette deuxième section, nous nous attacherons à identifier les similitudes et différences au niveau du fond et en particulier des objectifs à atteindre, des utilisateurs

identifiés et enfin des principes comptables. Ces trois éléments forment habituellement le socle de tout cadre conceptuel.

## 2.1 Les objectifs du cadre conceptuel (§I)

Selon le cadre conceptuel français, « L'importance et la spécificité de certaines opérations de l'État justifient que cette élaboration soit éclairée et mise en perspective par des considérations préalables sur la portée, les objectifs et les limites de cette comptabilité ».

Cette position est reprise pour partie dans le cadre de l'IASB qui dans la préface indique que « les gouvernements, en particulier, peuvent spécifier des dispositions différentes ou supplémentaires pour leurs propres besoins. Ces dispositions ne doivent pas cependant affecter les états financiers qui sont publiés pour satisfaire aux besoins des autres utilisateurs, à moins qu'elles ne satisfassent également aux besoins de ces utilisateurs », les « utilisateurs » étant entendus au sens d'utilisateurs prenant des décisions économiques à l'aide des informations publiées.

Or, en plus des spécificités des opérations de l'Etat, le cadre français a pour objectif de circonscrire le champ de la comptabilité : quelle est la portée de la comptabilité, quels sont ses objectifs et surtout quelles sont ses limites ? C'est comme si l'Etat, face à l'obligation de certification de ses comptes, souhaitait se prémunir en précisant les règles comptables qui lui sont applicables. Ce point est repris par les trois objectifs assignés au cadre qui sont de :

- présenter les hypothèses sous-jacentes aux normes comptables applicables à l'État,
- définir les principaux concepts qui découlent de ces hypothèses,
- préciser la portée et les limites des informations financières fournies par la comptabilité.

Le cadre/guide est ainsi « destiné à fournir des éléments de compréhension et d'interprétation des règles » pour :

- *les personnes en charge de la normalisation* « il constitue une référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence des différentes règles et normes » ;
- *les comptables* chargés de tenir et d'établir les comptes et *les auditeurs* chargés de les certifier, des « interprétations peuvent être nécessaires pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les règles existantes seraient insuffisantes » ;
- *les informaticiens* « le cadre conceptuel peut également être utile pour la définition de l'organisation technique des systèmes comptables en mettant en lumière les finalités de ces systèmes » ;
- les *utilisateurs* de l'information financière produite, le cadre doit permettre « de mieux comprendre la portée et les limites de celle-ci ».

Ces objectifs sont assez similaires à ceux assignés par le cadre de l'IASB même si ces derniers portent plus l'emphase sur le développement et la promotion de normes internationales. Ainsi, les objectifs du cadre international sont :

- d'aider le conseil de l'IASC à développer les futures normes comptables internationales et à réviser les normes comptables internationales existantes ;
- d'aider le conseil de l'IASC à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures liées à la présentation des états financiers, en

fournissant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables autorisés par les normes comptables internationales ;

- d'aider les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales ;
- d'aider les préparateurs des états financiers à appliquer les normes comptables internationales et à traiter de sujets qui doivent encore faire l'objet d'une norme comptable internationale ;
- d'aider les auditeurs à se faire une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes comptables internationales ;
- d'aider les utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables internationales, et ;
- de fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASC des informations sur son approche d'élaboration des normes comptables internationales.

## **2.2 Les destinataires du cadre conceptuel (§I)**

Pour le cadre français, « Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'État. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes. La multiplicité des destinataires suppose en conséquence une information générale et exhaustive, fondée sur la prise en compte de tous les éléments ayant un impact sur la situation financière ».

Le cadre international vise une série d'utilisateurs plus spécifiques au monde des entreprises : les investisseurs, le personnel, les prêteurs, les fournisseurs, l'Etat et ses organismes publics et enfin le public au sens large. Devant la multiplicité des utilisateurs et donc a priori des besoins, le cadre postule que « bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être comblés par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs susceptibles d'être satisfaits par des états financiers » (§10).

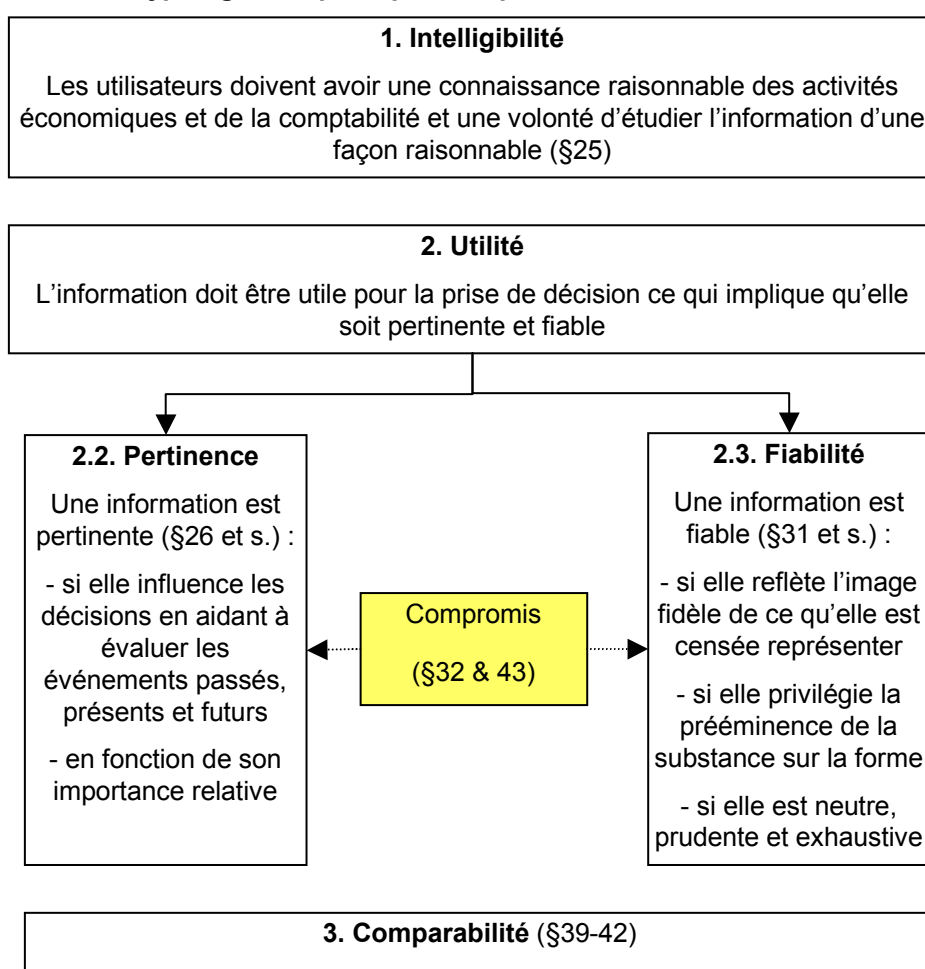
Si dans le cas de l'IASB l'utilisateur privilégié est l'investisseur, dans le cadre français, il semblerait que ce soit les citoyens et leurs représentants, donc les élus ou la classe politique au sens large. C'est en tout cas le vœu émis par les concepteurs du cadre car en pratique les débats politiques touchent plus la comptabilité budgétaire (les autorisations d'engagement) que la comptabilité financière et la situation financière qu'elle fait ressortir. Le cadre pourrait-il être un moyen de promotion de la comptabilité financière auprès des élus ? Toujours est-il qu'en terme de communication, désigner les citoyens et leurs représentants en tant qu'utilisateurs privilégiés est un moyen d'attirer leur attention, il restera à savoir si cela sera suffisant.

## 2.3 Les principes comptables (§III)

Le cadre international fait référence à une série de principes comptables qui sont organisés autour de trois grandes thématiques : comment s'assurer que l'information est intelligible, utile et comparable pour la prise de décisions par les utilisateurs de l'information (voir schéma ci-après).

Le cadre international remarque également qu'en pratique, « la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement, le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs des états financiers ».

**Schéma 1 – Essai de typologie des principes comptables du cadre de l'IASC<sup>9</sup>**



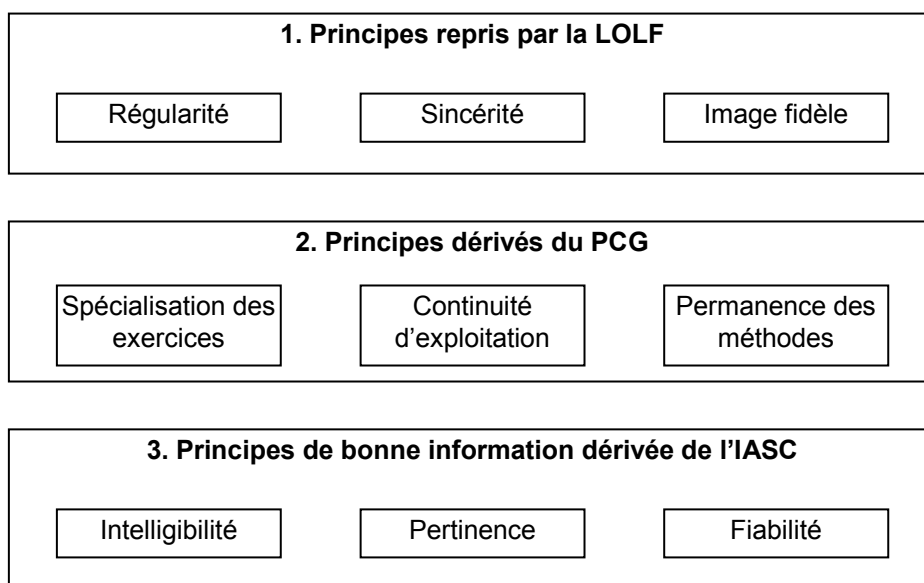
En la matière, le cadre français fait tout d'abord référence à la loi organique en rappelant que l'article 27 mentionne les principes de régularité, de sincérité, et d'image fidèle et en notant que ces trois principes « sont généralement reconnus comme des principes comptables, même si l'image fidèle est parfois considérée plus comme un objectif que comme un principe ». En plus de ces trois principes listés par la loi, on retrouve les principes de spécialisation des exercices, de continuité d'exploitation et de permanence des méthodes qui

<sup>9</sup> Voir aussi Lamigou, pour une étude plus détaillée des cadres conceptuels et propositions de typologie.

sont directement issus du PCG. Enfin, le cadre mentionne le principe de bonne information qui se décline par les principes d'intelligibilité, de pertinence et de fiabilité. Cette dernière partie reprend donc les éléments du cadre conceptuel international.

A titre de précaution, le cadre français indique que « l'ensemble des principes comptables généralement admis s'applique à l'État. La liste des principes retenue (...) n'est pas nécessairement exhaustive. Elle comprend ceux qui paraissent communs à l'ensemble des référentiels applicables aux entreprises. L'absence de mention d'un principe ne signifie pas qu'il est considéré comme non applicable à l'État ». La mention des « principes comptables généralement admis » est assez surprenante dans le contexte français où l'on est plus habitué à raisonner en terme de doctrine comptable.

**Schéma 2 – Essai de typologie des principes comptables pour l'Etat français**



Cette présentation a le mérite de concilier à la fois le cadre légal français (la comptabilité de l'Etat se doit d'être en conformité avec le PCG des entreprises) et le cadre international notamment en reprenant les principes de bonne information. Il en résulte toutefois certaines redondances dans la présentation. Par exemple, le principe de sincérité fait référence à la notion d'importance relative au même titre que le principe de pertinence :

« Principe de sincérité

Selon ce principe, les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ».

« La pertinence

L'information est pertinente lorsqu'elle est en relation avec les données analysées et permet aux utilisateurs de mieux évaluer des événements passés, présents ou futurs.

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative :

- si, dans certains cas, la nature de l'information est à elle seule suffisante pour la rendre pertinente et ainsi apprécier les risques et les opportunités auxquels est confrontée l'entité, il s'agira de considérer, dans d'autres cas, non seulement la nature mais aussi l'importance relative de l'information ;

- l'importance relative décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgaration ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décision des utilisateurs ».

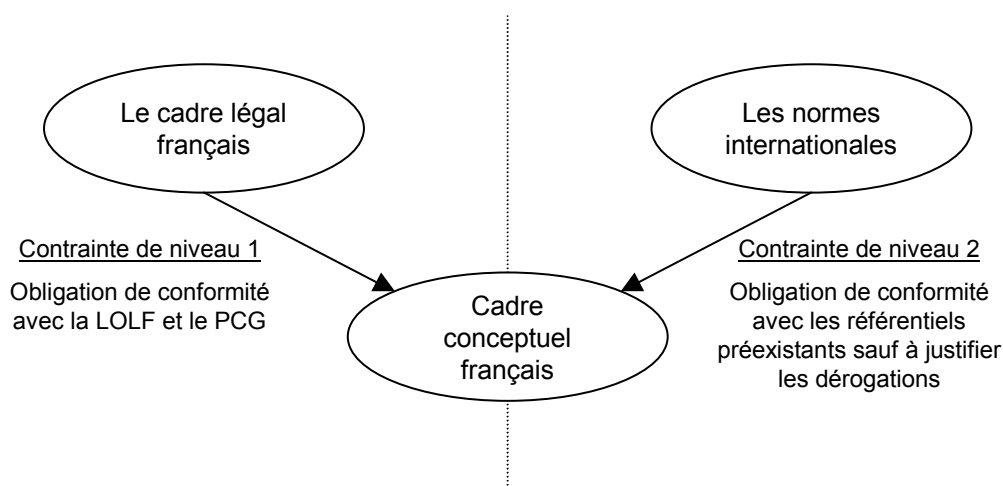
La présence de compromis entre les principes comptables au niveau du secteur privé suscite toujours des difficultés de mises en œuvre. On peut craindre ici que ces difficultés soient décuplées, ce qui rendra de fait l'utilisation de ce cadre extrêmement difficile.

\* \* \*

L'analyse des principales rubriques formant le socle des cadres conceptuels fait apparaître une première série de contraintes qui ont influencé la comptabilité financière de l'Etat et en conséquence son cadre conceptuel.

- Les premières sont d'ordre local (ou national) et ont trait au fait que la comptabilité financière et la normalisation qui lui est associée sont régies par le droit à travers la loi comptable sur les entreprises qui est de fait applicable à l'Etat (sous réserve d'adaptations) et à présent la loi organique. Le cadre conceptuel ne peut pas déroger à ces contraintes qui sont donc identifiées comme étant des contraintes de niveau 1.
- Les secondes sont liées aux pressions exercées au niveau international par les autres instances de normalisation (du type IFAC ou IASB) et à la place et au rôle que la France souhaite jouer au sein de ces instances. Une participation active n'est pas suffisante pour influencer les débats, encore faut-il que les propositions faites et leurs transpositions au niveau national recueillent une sorte de quitus formel, de là naît une contrainte de niveau 2 qui implique d'associer des concepts parfois sans réelle signification au niveau français comme celui des principes généralement admis.

**Schéma 3 – Les contraintes s'exerçant sur le cadre conceptuel français**



Par référence aux théories néo-institutionnelles, le cadre conceptuel français pourrait être considéré comme la résultante de l'affrontement entre deux « institutions » ou environnements, l'environnement législatif français et l'environnement international. Si comme on l'a vu dans la section 1, on peut assimiler cette démarche de construction d'un

cadre conceptuel à un comportement de légitimité par isomorphisme, il n'en demeure pas moins, que les contraintes locales demeurent encore fortes et influencent de fait le contenu du cadre conceptuel français.

### **3 La spécificité des objectifs des états financiers d'un Etat**

Le cadre de l'IASC indique que « l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques » (§12). « Les états financiers peuvent également montrer les résultats de la gestion des dirigeants ou la reddition de comptes par les dirigeants quant aux ressources qui leur ont été confiées. Ces utilisateurs qui veulent apprécier la gestion et la reddition de comptes par les dirigeants le font afin de prendre leurs propres décisions économiques. Ces décisions peuvent inclure, par exemple, la conservation ou la vente de leur participation dans l'entreprise ou la reconduction ou le remplacement des dirigeants de l'entreprise » (§14). Ces notions de situation financière, de performance et de résultat peuvent conduire à des analyses divergentes lorsqu'on les transpose au niveau du secteur public. C'est pourquoi, le cadre français s'est attaché :

- à décrire une série de notions sur le patrimoine, la situation financière, la situation nette et les engagements,
- à préciser le contenu de la notion de résultat dans un environnement public,
- à présenter l'articulation entre le budget et la comptabilité financière d'une part, et entre la comptabilité nationale et la comptabilité financière d'autre part.

#### **3.1 Le patrimoine, la situation financière, la situation nette et les engagements (§II.1)**

Selon le cadre conceptuel français, le patrimoine se définit comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne et la situation financière en est la traduction financière et comptable. Pour les rédacteurs du cadre conceptuel, cela pose une série de questions qui ont trait aux spécificités des opérations de l'Etat ou de son rôle. Ainsi, ils recensent différentes spécificités qui sont autant de moyens de délimiter le cadre de la comptabilité. Ces spécificités peuvent être regroupées en trois grandes rubriques :

1. *Les spécificités générant une limitation du périmètre des opérations recensées*, « en raison du nombre et de l'extrême diversité des droits et obligations de l'Etat » qui implique que seuls seront retenus « les éléments ayant un impact notable sur la situation financière, c'est-à-dire une augmentation, une diminution ou un changement de structure de cette situation ».
2. *Les spécificités générant des difficultés d'enregistrement ou d'évaluation*.  
Ces spécificités sont liées au fait que premièrement l'Etat ne possède pas de capital initial et qu'en conséquence la notion de capitaux propres est inappropriée. « Pour marquer cette différence, les états financiers retiennent une présentation bilantielle sous la forme d'un tableau de la situation nette », présentation qui est détaillée dans la norme 1 du cadre.

En second lieu, l'évaluation des actifs à longue durée de vie pose des problèmes spécifiques : Quelle valeur attribuer aux monuments historiques ? Quel est même l'intérêt de leur attribuer une valeur ?

Associé à ces difficultés d'évaluation, se pose également le problème de la définition de la notion d'actif. En effet, « celle retenue pour l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat, qui possède un « actif incorporel » très particulier, la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt ».

Enfin, cette souveraineté affecte également « la notion de passif, qui requiert des solutions originales pour l'Etat, par-delà l'enregistrement classique de passifs identiques à ceux de l'entreprise ».

D'une manière générale, cette présentation des difficultés rencontrées pour comptabiliser les actifs et passifs de l'Etat est peu précise. Par exemple, en quoi la souveraineté constitue-t-elle un actif incorporel ? S'agit-il d'un postulat ou d'une hypothèse de base ? Autre exemple, comment la souveraineté et la capacité de lever l'impôt affectent-elles en pratique la notion de passif ? Pourquoi cela susciterait-il des traitements comptables adaptés ? On obtient un début de réponse un peu plus loin dans le cadre conceptuel qui indique que « le rôle d'« assureur en dernier recours » que l'Etat est souvent amené à jouer rend également nécessaire de délimiter de manière précise les types d'engagements qui doivent être portés dans l'annexe » et semble-t-il également au niveau du passif.

Les rédacteurs du cadre conceptuel ont fait un effort louable en tentant de donner des définitions adaptées aux spécificités de l'Etat. Néanmoins, on peut regretter leur manque de précision sur des notions aussi complexes que la souveraineté, les actifs publics, les engagements de l'Etat... et la rapidité de conclusions très faiblement argumentées. Ainsi, en quoi le rôle d'assureur en dernier recours amène *nécessairement* à une délimitation des engagements ? Quels sont les cas couverts ? Quelles en sont les conséquences ? A la décharge des rédacteurs du cadre français, on peut mentionner que l'objectif du cadre n'est pas de fournir des réponses pratiques mais de guider l'élaboration des normes qui devront fournir ces réponses pratiques. Cependant, la rédaction actuelle du cadre semble plus faite pour autoriser des traitements dérogatoires en raison des termes très généraux utilisés dans les définitions de ces notions. Ainsi, les normes pourront retenir des « solutions originales » et, globalement, ces formulations apportent plus d'interrogations sur les interprétations à faire et leurs implications sur la rédaction des futures normes qu'un réel cadre de référence pour les rédacteurs de ces normes.

On ne saurait être que totalement en accord avec la conclusion qui mentionne que « la mise en relation de l'actif et du passif de l'Etat, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière (...) ne saurait donner lieu à une interprétation identique à celle de l'entreprise ». Il est cependant dommage que cela ne soit pas mieux argumenté.

### **3.2 Le résultat (§II.2) et la mesure des coûts et de la performance (§II.4)**

La notion de résultat est analysée dans le cadre de l'IASB à travers la notion de performance : « l'information sur la performance d'une entreprise, en particulier sur sa



rentabilité, est nécessaire afin d'évaluer les changements potentiels de ressources économiques qu'elle est susceptible de contrôler dans l'avenir. L'information sur la variabilité de la performance est, à cet égard, importante. L'information sur la performance est utile pour prédire la capacité de l'entreprise à générer des flux de trésorerie sur la base de ses ressources existantes. Elle est également utile pour élaborer des jugements sur l'efficacité avec laquelle l'entreprise pourrait employer des ressources supplémentaires ».

La notion de résultat est plus problématique dans le secteur public car elle ne peut pas être reliée directement aux notions de performance et de rentabilité du fait « des problèmes que pose, notamment, le rattachement des charges et des produits dans le cas de l'État ». En effet, « les produits ne correspondent pas, pour l'essentiel, à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges. Les produits sont largement indépendants des charges et, d'ailleurs, par principe<sup>10</sup>, non affectés ». Ainsi, si le rattachement à l'exercice des charges représentant des ressources consommées est « indispensable si on veut calculer des coûts par programmes ou selon d'autres décompositions (...) il est en revanche impossible de proposer la transposition du rattachement aux produits ». En conséquence, « le niveau du résultat ne peut donc être interprété comme dans le cas d'une entreprise. Pour autant et dès lors que les règles de comptabilisation des charges et des produits ont été déterminées et sont appliquées en respectant le principe de permanence des méthodes, la variation du résultat au cours des exercices délivre une information importante sur les conséquences des politiques budgétaires ».

Par ailleurs, l'article 27 de la LOLF indique que l'Etat doit tenir en plus de sa comptabilité financière, une comptabilité destinée à analyser les coûts des actions, appelée comptabilité de gestion ou de coûts. Or, le cadre rappelle juste à propos que les principes comptables applicables à ces deux systèmes comptables se doivent d'être définis de manière identique « de manière à pouvoir opérer des comparaisons pertinentes entre les unités de gestion. Ainsi, la notion de coût complet devrait être définie par rapport aux concepts de la comptabilité d'exercice. Une telle exigence ne veut pas dire que les gestionnaires devront nécessairement suivre des coûts complets, mais seulement que les coûts suivis (...), devront pouvoir se situer par rapport à cette notion commune ». Cette formulation demeure toutefois ambiguë, le suivi des coûts complets n'étant pas apparemment strictement obligatoire ; mais les coûts qui seront analysés devant reprendre les mêmes bases que la comptabilité financière. L'objectif du cadre conceptuel n'étant pas de définir les principes régissant la comptabilité de coûts, on peut admettre ce manque de précision.

Néanmoins, le cadre conceptuel indique que l'analyse de la performance passera par une mise en relation de la comptabilité de coûts (issue de la comptabilité financière) avec des indicateurs permettant de mesurer cette performance et de porter un jugement sur les politiques menées. De manière sous-jacente, se profile donc un nouveau domaine, celui de l'évaluation des politiques publiques.

« le rattachement des charges aux produits issus de l'activité (...), permet de calculer les coûts nets. Ces coûts peuvent être rapprochés d'indicateurs non monétaires portant sur la qualité des services produits ou certaines autres caractéristiques, ou encore être

---

<sup>10</sup> Par référence aux principes budgétaires plus spécifiquement.

utilisés pour fixer des objectifs. Les rapports entre les coûts, les objectifs et les résultats constituent l'information utile sur la performance de gestion ».

### **3.3 L'articulation avec le budget (§II.3)**

Une autre spécificité de la comptabilité publique est son lien de dépendance (plus ou moins fort) avec la comptabilité budgétaire. La comptabilité budgétaire est un acte d'autorisation qui porte à la fois sur l'engagement de la dépense et sur son paiement et « la restitution de l'autorisation budgétaire implique donc la mise en œuvre d'une comptabilité des engagements et d'une comptabilité des décaissements ». Traditionnellement, la comptabilité financière était cantonnée à cette mission de rendre compte de l'exécution budgétaire, mais avec la LOLF, elle acquiert une autonomie plus importante avec son propre référentiel de normes. Dans ces conditions comment s'assurer de l'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité financière ? Ce problème non soulevé par la LOLF est traité par le cadre conceptuel en rappelant d'une part que la « comptabilité générale doit fournir des informations utiles pour l'élaboration du budget et la compréhension de l'exécution » et d'autre part, qu'il est possible de mettre en place des systèmes d'informations intégrés répondant à différents niveaux d'information :

« Le principe retenu est que les différents systèmes doivent être intégrés d'un point de vue conceptuel, et que la cohérence de leurs architectures doit permettre d'articuler les différents systèmes de suivi de l'exécution budgétaire. Ainsi, même si les règles budgétaires gardent leur autonomie et leurs logiques propres, il doit exister des relations simples entre la comptabilité budgétaire, définie dans la loi organique comme l'enregistrement des encaissements et des décaissements, et les restitutions comptables que fournit la comptabilité générale d'exercice ».

### **3.4 Les relations avec la comptabilité nationale (§II.3)**

La comptabilité financière de l'Etat vient également alimenter la comptabilité nationale établie sur la base de la comptabilité d'exercice<sup>11</sup>. En apparence, ces deux systèmes comptables font référence aux mêmes principes et règles comptables, et le cadre conceptuel rappelle donc que les normes ultérieures qui seront établies doivent faire en sorte de conserver cette cohérence :

« Il est donc impératif, pour garantir la lisibilité et la crédibilité des comptes de l'État, que ces derniers soient cohérents avec les données fournies par la comptabilité nationale.

Cette cohérence doit se vérifier au plan conceptuel et au plan quantitatif. Cela signifie d'abord que des concepts ou des règles comptables réputés identiques dans les deux systèmes doivent avoir rigoureusement les mêmes définitions et aboutir aux mêmes résultats ; cela signifie ensuite que les notions et règles différentes doivent être identifiées et justifiées ; cela signifie enfin que les écarts entre les résultats doivent être, chaque année, explicités, mesurés et présentés dans un tableau de passage ».

---

<sup>11</sup> La comptabilité nationale applique référentiel du SEC95 qui se fonde sur la comptabilité d'engagement et la prééminence de la substance sur la forme.

### 3.5 La structure et l'interprétation des états financiers (§II.5)

Compte-tenu des spécificités listées précédemment, les états financiers se décomposent en quatre grandes rubriques :

- un *bilan* présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- un *compte de résultat* présenté en trois parties : un tableau des charges nettes de l'exercice, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- un *tableau des flux de trésorerie* distinguant les flux liés à l'activité, les flux d'investissement et les flux de financement ;
- *l'annexe* qui présente toutes les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées dans ces tableaux, notamment sous forme de tableaux détaillant certains points des tableaux de synthèse.

Le cadre conceptuel rappelle enfin l'intérêt de ces différents documents pour les utilisateurs :

- la mesure des *coûts* est un élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances ;
- le *passif*, même si la nature même des responsabilités de l'État rend sa définition difficile, fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires, cette information est complétée par des données sur les engagements hors bilan présentées dans l'annexe ;
- *l'actif*, notamment l'actif corporel et l'actif financier, permet de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier, sur un champ limité mais important, la façon dont l'État gère ces éléments ;
- le suivi des *produits fiscaux* sur une base autre que celle de l'encaissement permet de mesurer le rendement du système et fournit des moyens indispensables pour améliorer la gestion et les prévisions.

\* \* \*

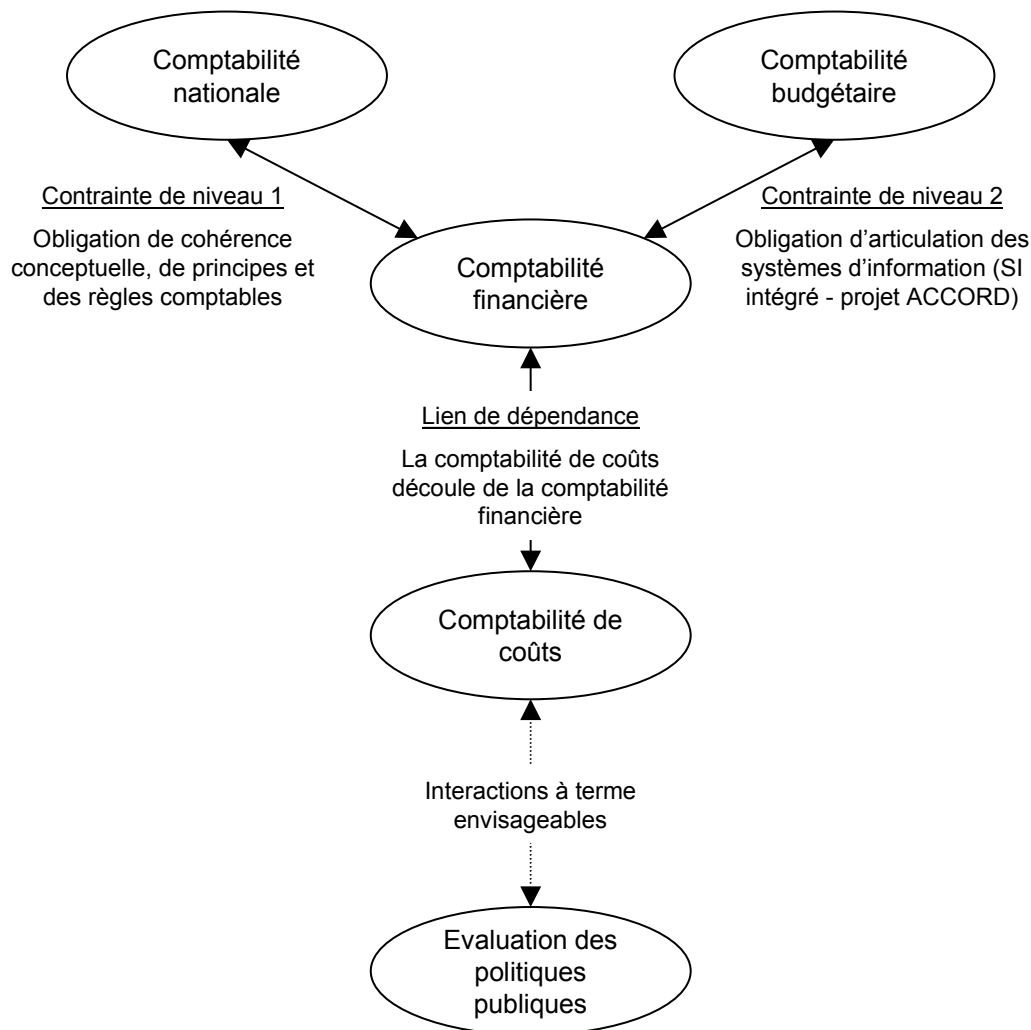
L'analyse des dispositions du cadre conceptuel fait ressortir un système sous double contrainte. Premièrement, une contrainte conceptuelle liée à l'obligation de cohérence entre la comptabilité nationale (le référentiel SEC95 se fonde sur une comptabilité d'engagement) et la comptabilité financière de l'Etat. Cette contrainte a été à l'origine de la réforme de la comptabilité de l'Etat et on conçoit que les rédacteurs du cadre conceptuel aient voulu rappeler les liens indissociables entre ces deux systèmes comptables.

La deuxième contrainte est à la fois historique et technique et a trait à la relation entre le système budgétaire et le système comptable. Cette relation est historique au sens où traditionnellement la finalité de la comptabilité financière était de s'assurer de l'exécution budgétaire. A ce titre, la comptabilité financière a été jusqu'à l'avènement de ce cadre conceptuel complètement dépendante des règles budgétaires. A présent, cette relation ou contrainte devient purement technique. S'il est clair que la comptabilité financière doit être régie par un corps de normes propres, notamment pour qu'elle soit en conformité avec les règles régissant la comptabilité nationale (contrainte de niveau 1), il demeure toujours important pour le parlement de pouvoir juger de l'exécution budgétaire. L'analyse de

l'exécution budgétaire se fera donc bien à partir des états comptables mais de manière indirecte, à travers le filtre d'un système d'information intégré (le progiciel ACCORD) qui aura la charge de la réconciliation des états comptables avec les documents budgétaires. On peut néanmoins noter que le tableau des flux de trésorerie devrait faciliter les rapprochements entre ces deux systèmes.

Enfin, la troisième relation est plus une relation de dépendance de la comptabilité de coûts vis-à-vis de la comptabilité financière qu'une contrainte pour cette dernière. A terme, on peut penser que des liens seront également envisageables entre cette comptabilité de coûts dérivée de la comptabilité financière et l'évaluation des politiques publiques.

**Schéma 4 – Les relations de dépendance entre les systèmes comptables**



## Conclusion

Même si les finalités premières affichées par le cadre conceptuel français sont tournées autour de la problématique de la certification et de la nécessité de définir des règles délimitant le cadre de la certification, il ne faut pas occulter la dimension « marketing » d'un cadre conceptuel vis-à-vis des partenaires extérieurs et autres institutions internationales. Il constitue la position officielle de la France sur les objectifs et finalités de la comptabilité

publique, position facilement lisible par ses partenaires car elle adopte les conventions actuellement en vigueur au niveau international : un cadre conceptuel à partir duquel se déclinent une série de normes. On peut donc considérer que l'utilisation d'un cadre conceptuel est un moyen pour la France de faire valoir son point de vue sur la normalisation comptable au niveau international en adoptant un langage commun (le cadre conceptuel et des normes associées) qui légitime ses propos.

Cette démarche de la France est d'autant plus intéressante à un moment où de nombreux pays se tournent vers les normes IFAC du comité secteur public pour définir leur référentiel, car il met en lumière le fait que, même si un formalisme commun est nécessaire et utile à la comparaison des systèmes entre eux, la présence de contraintes locales ou d'opérations spécifiques oblige de définir des règles qui soient également pragmatiques et adaptées aux contingences locales. En ce sens, la position française est-elle un exemple à suivre ?

## Références bibliographiques

Bouvier M., Esclassan MC. & Lassale JP. (2000), *Finances publiques*, LGDJ, 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 852p.

Colasse B, « Cadres comptables conceptuels », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle et gestion et audit, economica, Paris.

Di Maggio Paul & Powell Walter (1983), "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review* 48:147-60.

IFAC (2003), Study 2, *Elements of the financial statements of national governments*, IFAC Public Sector Committee, New York

IFAC (2000), IPSAS 1, *Presentation of Financial Statements*, IFAC Public Sector Committee, May 2000, New York, disponible aussi sur le site [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

IFAC (2003), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC Public Sector Committee, 2003 edition, New York, disponible aussi sur le site [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

IFAC (2004), *Revenue from Non-Exchange Transactions (including Taxes and Transfers)*, Invitation to Comment, IFAC Public Sector Committee, January 2004, New York.

Lamigou Christelle (1990), "Les cadres conceptuels comptables dans le monde", Les dossiers Minerve, OEC, CNCC, Juillet, n°2, 29p.

Loi organique n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, JO n°177 du 2 août 2001, p.12480.

Meyer John & Rowan Brian (1977), "Institutionalized organizations: Formal structure as Myth and Ceremony"? *American Journal of Sociology* 83: 340-63.

MODERFIE (2004), *Moderniser l'Etat par la réforme de la gestion publique : De nouvelles normes comptables pour l'Etat*, 21/01/2004, disponible sur le site [www.minefi.gouv.fr/moderfie/](http://www.minefi.gouv.fr/moderfie/).

Scheid Jean-Claude (1993), "Le cadre conceptuel de l'IASC peut-il servir pour la comptabilité publique ? », *Revue française de comptabilité*, n°242, pp. 30-31.

Scott Richard (2001), *Institutions and Organizations*, Second edition, Foundations for Organizational Science, A Sage Publications Series, California: Thousands Oaks

Weber Max (1924), *Economy and Society: An Interpretive Sociology*, 3vols., edited by Guenter Roth and Claus Wittich, New York: Bedminster Press. Cité par Scott (2001).